Utili extracontabili e soci di S.r.l. a ristretta base: la nuova presunzione e come difendersi

Pietro Cumpostu, Dottore Commercialista Aggiornato 13 novembre 2026

IN SINTESI

Quando l'Agenzia delle entrate accerta un maggior reddito in capo a una società di capitali a ristretta base partecipativa, presume che i corrispondenti utili siano stati distribuiti ai soci. Fino all'11 agosto 2026 la presunzione era di origine giurisprudenziale e operava anche per le riprese di costi reali ma indeducibili. Dal 12 agosto 2026 l'art. 23 del D.Lgs. 7 agosto 2026, n. 148, la limita a due casi: ricavi o altri componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati, e costi inesistenti, accertati sulla base di elementi certi e precisi. Gli utili presunti sono tassati in capo ai soci come dividendi e, per il socio persona fisica che non detiene la partecipazione in regime d'impresa, si applica la ritenuta: la società riceve l'accertamento per il maggior reddito e quello per l'omessa ritenuta; secondo i commenti, il socio non è destinatario di un accertamento sul proprio reddito di partecipazione, risponde in solido delle ritenute non operate e deve ricevere la notifica di un atto autonomo. Secondo quanto riportato dai commenti e da una massima pubblica (il testo ufficiale dell'ordinanza non è stato reperito), la Corte di cassazione ha escluso che la norma sia retroattiva (Cass. ord. n. 26234/2026): per i fatti anteriori continua ad applicarsi la presunzione più ampia; il criterio pratico di decorrenza resta aperto. Il socio può vincere la presunzione con la prova contraria: che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, che non sono stati realizzati o che se ne è appropriato un altro

soggetto; è controverso se basti la prova della propria assoluta estraneità alla gestione.

Il fondamento della presunzione

La Corte di cassazione considera legittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa e precisa che non contrasta con il divieto di presunzione di secondo grado: il fatto noto non è dato dai maggiori redditi accertati nei confronti della società, ma dalla «ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale» (Cass. ord. n. 2464/2025).

La ristretta base partecipativa è quindi una questione di fatto: la nozione non è definita dalla norma e resta affidata all'interpretazione. Secondo la Corte di cassazione la ristrettezza della compagine societaria «implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali» (Cass. ord. n. 2464/2025); nei commenti si indicano come elementi rilevanti il numero contenuto dei soci e i legami familiari o di stretta collaborazione tra loro. Contestarla è una difesa possibile, ma nei commenti è indicata come spesso difficile.

L'art. 23 del D.Lgs. 148/2026: i due soli casi

Dal 12 agosto 2026, data di entrata in vigore del D.Lgs. 148/2026 (art. 37; Gazzetta Ufficiale, supplemento ordinario dell'11 agosto 2026), l'art. 23, comma 1 dispone: «In caso di accertamento del reddito delle società di capitali a ristretta base partecipativa si presume, salvo prova contraria, che i corrispondenti utili siano stati distribuiti ai soci esclusivamente se sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva, l'esistenza: a) di componenti reddituali positivi imponibili non contabilizzati e non dichiarati; b) di componenti reddituali negativi che hanno concorso a formare il reddito ma che sono indeducibili perché inesistenti.» La norma attua l'art. 17, comma 1, lettera h), n. 4, della legge delega 9 agosto 2023, n. 111.

La disposizione non figurava nello schema trasmesso alle Camere come Atto del Governo n. 430: in quello schema l'art. 23 riguardava l'affrancamento delle partecipazioni in società black list e non vi era alcuna norma sulla ristretta base; la disposizione è entrata nel testo finale dopo i pareri delle Commissioni.

Ne derivano tre conseguenze.

- **costi reali ma indeducibili**: le riprese per difetto di inerenza, di competenza o di documentazione non fanno più scattare la presunzione nei confronti dei soci;
- **ricavi**: occorrono componenti positivi sia non contabilizzati sia non dichiarati;
- **prova degli elementi**: l'esistenza dei ricavi occulti o dei costi inesistenti deve essere accertata con elementi certi e precisi, anche presuntivi.

Secondo la Relazione illustrativa al D.Lgs. 148/2026, come riportata in commenti (il testo ufficiale della relazione al testo finale non è stato reperito), si applica anche il meccanismo operativo della ritenuta; la presunzione non opera quando è contestata la deducibilità di costi realmente sostenuti, privi del requisito dell'inerenza o della competenza ovvero indeducibili in tutto o in parte. La Relazione tecnica, nello stesso commento, precisa che rilevano i soli componenti idonei a generare disponibilità extracontabili attribuibili ai soci.

Se, in una società di capitali a ristretta base, sono accertati ricavi non contabilizzati e non dichiarati per 200.000 euro e costi inesistenti per 50.000 euro, la presunzione può riguardare 250.000 euro; una ripresa di costi non inerenti per 30.000 euro resta fuori, per i fatti successivi al 12 agosto 2026.

In commenti si ritiene inoltre che la presunzione non andrebbe attivata su rettifiche di valutazione, ammortamenti e accantonamenti, né estesa ai componenti positivi già contabilizzati ma non dichiarati, o a quelli che, pur non contabilizzati, hanno già concorso al reddito dopo il ravvedimento. Queste indicazioni appartengono alla dottrina e non a una disposizione né a un documento di prassi.

Gli utili dei quali si presume la distribuzione sono imponibili in capo ai soci secondo le regole dei dividendi: art. 47 TUIR per le persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime d'impresa, art. 59 per le partecipazioni detenute in regime d'impresa da soggetti IRPEF, art. 89 per le società di capitali (art. 23, comma 2).

Decorrenza: i fatti anteriori al 12 agosto 2026

L'art. 23 non contiene una norma transitoria. Secondo quanto riportato dai commenti e da una massima pubblica (il testo ufficiale dell'ordinanza non è stato reperito), con l'ordinanza n. 26234 del 5 ottobre 2026, e con la coeva n. 26237, la Corte di cassazione ha qualificato la norma come innovativa e non di interpretazione autentica: in assenza di un'espressa previsione retroattiva, non si applicherebbe ai periodi d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore, anche se il giudizio è ancora pendente. Ne seguirebbe che per i fatti anteriori al 12 agosto 2026 resta applicabile la presunzione giurisprudenziale, che comprende anche le riprese di costi indeducibili; il criterio pratico (periodo d'imposta o data di notifica dell'accertamento) resta aperto.

Il criterio pratico resta aperto. I commenti usano formule non coincidenti: in un caso «a partire dal 12 agosto 2026»; in una massima pubblica, il riferimento è ai «periodi d'imposta anteriori» all'entrata in vigore. Una tesi ancora l'applicazione della nuova regola agli accertamenti notificati dal 12 agosto 2026; un'altra al periodo d'imposta. Per le riprese di costi indeducibili relative ad annualità anteriori, il socio deve quindi tenere conto dell'orientamento giurisprudenziale precedente, che ammetteva la presunzione anche per i costi non inerenti o di competenza di altri esercizi (Cass. n. 19272/2024 e n. 13917/2026, come riportate nei commenti).

Due accertamenti: società e socio

Gli utili presunti mantengono la natura di reddito finanziario, come prevede la legge delega (art. 17, comma 1, lettera h), n. 4, L. 9 agosto 2023, n. 111), e secondo la Relazione illustrativa, come riportata in commenti (il testo ufficiale non è stato reperito), si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 26% (art. 27 DPR 600/1973). Ne consegue, secondo i commenti, che il socio persona fisica che non detiene la partecipazione in regime d'impresa non è destinatario di un accertamento sul proprio reddito di partecipazione. La società riceve l'accertamento per il maggior reddito ai fini IRES e l'accertamento per l'omessa ritenuta sugli utili presunti; il socio risponde in solido delle ritenute non operate e, per rispondere del debito, deve ricevere l'autonoma notifica dell'accertamento esecutivo. Quando il sostituto d'imposta è iscritto a ruolo per redditi sui quali non ha

effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti, «il sostituito è coobbligato in solido» (art. 35 DPR 602/1973).

In commenti si osserva che solo l'accertamento sull'omessa ritenuta presuppone i requisiti della presunzione: se mancano, sono annullabili sia l'accertamento sulla ritenuta sia quello notificato al socio come obbligato solidale. Secondo i commenti, l'applicazione della solidarietà da parte degli uffici non è uniforme.

Secondo una massima pubblica dell'ordinanza n. 26237/2026 (che non sostituisce il testo ufficiale, non reperito), l'accertamento nei confronti della società è antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, sicché il raddoppio dei termini previsto dall'art. 43 DPR 600/1973 nel testo anteriore alla L. 208/2015, quando opera nei confronti della società, si estende anche ai soci. Il raddoppio riguarda solo i periodi d'imposta fino al 2015: dal periodo d'imposta 2016 i termini sono quelli ordinari (art. 1, comma 132, L. 28 dicembre 2015, n. 208). La stessa massima esclude che vi sia doppia imposizione quando la società è assoggettata a IRES e il socio a IRPEF sui medesimi redditi, trattandosi di soggetti diversi, e precisa che la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ha natura qualificata, non legale.

Se il socio è una società di capitali, la società partecipata riceve l'accertamento per il maggior reddito e la socia un accertamento sul dividendo che avrebbe dovuto dichiarare, imponibile secondo l'art. 89 TUIR. Il richiamo all'art. 89, come osservato in commenti, esclude che la ristrettezza rilevi soltanto per i soci persone fisiche. Sempre in commenti si è rilevato che la presenza di una società intermedia nella catena partecipativa non neutralizza la presunzione.

Dal 1° gennaio 2027 la ritenuta è disciplinata dall'art. 55 e la solidarietà dall'art. 116 del D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, come si indica nella sezione successiva.

Come difendersi: i presupposti

La prima verifica riguarda i presupposti della presunzione.

1. **ristretta base partecipativa**: numero dei soci, rapporti tra loro, effettiva partecipazione alla gestione; la nozione, non definita dalla norma, resta affidata all'interpretazione;

2. **tipo di ripresa**: per i fatti dal 12 agosto 2026, la presunzione non opera per i costi reali ma indeducibili, né per ricavi contabilizzati o dichiarati;
3. **qualità degli elementi**: gli elementi a sostegno dei ricavi occulti o dei costi inesistenti devono essere certi e precisi; in commenti si osserva che la portata di questo riferimento, anche di natura presuntiva, resta affidata all'interpretazione;
4. **accertamento nei confronti della società**: la pretesa verso il socio dipende dall'accertamento del maggior reddito della società.

Come difendersi: la prova contraria

Secondo l'orientamento richiamato dalla Corte di cassazione in pronunce recenti (Cass. ord. n. 1646/2026 e n. 26249/2026, come riportate nei commenti), «la prova contraria a carico dei soci può essere data non solo con la dimostrazione che i maggiori ricavi dell'ente siano stati accantonati o reinvestiti […], documentando il percorso dei proventi sociali extracontabili, ma anche con quella che i maggiori ricavi non siano stati realizzati o che degli stessi si sia appropriato altro soggetto».

Indicazioni dalla giurisprudenza.

- **pagamento di debiti della società verso terzi**: se i ricavi non contabilizzati sono stati impiegati per pagare debiti della società, la presunzione è stata ritenuta superata (Cass. n. 13532/2023, come riportata nei commenti);
- **reinvestimento successivo**: se le somme sono entrate nel patrimonio dei soci, il loro successivo reinvestimento nella società non basta (Cass. n. 28795/2021, come riportata nei commenti);
- **conti personali dei soci**: secondo la massima pubblica dell'ordinanza n. 26237/2026, non rileva che gli accrediti non siano transitati sul conto personale dei soci.

Il socio estraneo alla gestione: un contrasto aperto

Con l'ordinanza n. 2464/2025 la Corte di cassazione ha ribadito la tesi che ammette, come prova contraria, «anche la dimostrazione dell'assoluta estraneità del socio alla gestione e conduzione societaria», richiamando Cass. n. 26473/2024, secondo cui la prova

dell'estraneità assoluta alla gestione e alla vita della società «deve essere precisa e rigorosa». La stessa ordinanza dà atto dell'orientamento contrario (Cass. n. 21158/2024), secondo cui il socio non può limitarsi a far valere la propria estraneità alla gestione, ma deve dimostrare che i maggiori ricavi non sono stati realizzati o non sono stati distribuiti; nel caso esaminato ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate perché la prova non era stata fornita.

La massima pubblica dell'ordinanza n. 26237/2026 include, tra le prove contrarie, la destinazione non personale degli utili o l'assoluta estraneità del socio alla gestione sociale. Il contrasto segnalato dall'ordinanza n. 2464/2025 non può dirsi superato sul solo fondamento di una massima.

L'estraneità è quindi un argomento utilizzabile, non una difesa sicura: va sostenuta con documenti che dimostrino l'assenza di poteri e di partecipazione effettiva alla vita della società, ad esempio deleghe, verbali, corrispondenza, eventuali iniziative giudiziarie nei confronti dell'amministratore.

Dal 1° gennaio 2027: nuova numerazione

- La presunzione è disciplinata dall'art. 256-bis del testo unico adempimenti e accertamento (D.Lgs. 5 agosto 2026, n. 141), inserito dall'art. 23, comma 3, del D.Lgs. 148/2026, con rinvio agli artt. 49, 70 e 98 del nuovo TUIR (D.Lgs. 19 giugno 2026, n. 117). L'art. 23, commi 1 e 2, resta efficace fino a quella data (art. 35, comma 2, D.Lgs. 148/2026).
- La ritenuta sui dividendi dell'art. 27 DPR 600/1973 passa all'art. 55 del D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33 e la solidarietà del sostituito dell'art. 35 DPR 602/1973 all'art. 116 dello stesso testo unico, che si applica dal 1° gennaio 2027 (art. 243 D.Lgs. 33/2025).

Cosa fare in pratica

1. **Lettura dell'avviso**: distinguere le riprese per ricavi non contabilizzati e non dichiarati e per costi inesistenti da quelle per costi reali ma indeducibili, e verificare se le riprese

concernono rettifiche di valutazione, ammortamenti, accantonamenti o componenti già fatti concorrere al reddito.

2. **Annualità interessate**: verificare se i fatti sono anteriori o successivi al 12 agosto 2026 e la data di notifica dell'accertamento; il criterio pratico di decorrenza resta aperto.
3. **Accertamento della società e atto al socio**: coordinare la difesa del socio con quella della società; per il socio persona fisica, verificare che gli sia stato notificato un atto autonomo e, per i periodi d'imposta fino al 2015, se l'ufficio ha applicato il raddoppio dei termini anche nei suoi confronti.
4. **Percorso delle somme**: ricostruire con documenti dove sono finiti i maggiori ricavi (accantonamento, reinvestimento, pagamento di debiti sociali, appropriazione da parte di altri).
5. **Posizione del socio**: raccogliere la documentazione sulla sua effettiva estraneità alla gestione, se ricorre.
6. **Prevenzione**: nelle società con pochi soci, formalizzare deleghe e poteri, conservare i verbali e mantenere tracciabili i flussi tra società e soci; l'uso della liquidità della holding a favore dei soci è trattato nella guida Holding che non distribuisce dividendi: rischio di abuso del diritto.

I rischi da valutare

- **Fatti anteriori al 12 agosto 2026**: applicazione della presunzione più ampia, anche per costi reali ma indeducibili, secondo l'orientamento riportato su Cass. ord. n. 26234/2026; il criterio pratico di decorrenza resta aperto.
- **Responsabilità solidale del socio** per la ritenuta non effettuata dalla società (art. 35 DPR 602/1973): secondo i commenti, il socio persona fisica non è destinatario di un accertamento sul proprio reddito di partecipazione e deve ricevere la notifica autonoma dell'atto.
- **Raddoppio dei termini** (solo periodi d'imposta fino al 2015): secondo la massima pubblica di Cass. ord. n. 26237/2026, quando opera nei confronti della società si estende anche ai soci.
- **Prova dell'estraneità**: orientamento non uniforme; prova richiesta «precisa e rigorosa» (Cass. ord. n. 2464/2025).

- **Socio società di capitali**: accertamento sul dividendo non dichiarato, oltre all'accertamento della partecipata; in commenti si è rilevato che una società intermedia non neutralizza la presunzione.

Domande frequenti

Che cos'è la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili?

È la regola per cui, se l'Agenzia delle entrate accerta un maggior reddito in capo a una società di capitali a ristretta base partecipativa, si presume, salvo prova contraria, che i corrispondenti utili siano stati distribuiti ai soci. Dal 12 agosto 2026 è prevista dall'art. 23 del D.Lgs. 148/2026.

Quando una S.r.l. è a ristretta base partecipativa?

È una valutazione di fatto: secondo i commenti rilevano il numero contenuto dei soci e i rapporti tra loro, tipicamente familiari o di stretta collaborazione. La nozione non è definita dalla norma e resta affidata all'interpretazione. Secondo la Corte di cassazione la ristrettezza dell'assetto societario implica «un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale» (Cass. ord. n. 2464/2025).

Cosa cambia con l'art. 23 del D.Lgs. 148/2026?

La presunzione opera esclusivamente se sono accertati, con elementi certi e precisi, componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati oppure costi inesistenti. Le riprese di costi reali ma indeducibili, per difetto di inerenza, di competenza o di documentazione, non fanno più presumere la distribuzione di utili ai soci. Secondo la Relazione tecnica, come riportata in commenti, rilevano i soli componenti idonei a generare disponibilità extracontabili attribuibili ai soci. Si applica la ritenuta a titolo d'imposta. La disposizione non figurava nello schema trasmesso alle Camere (Atto del Governo n. 430).

La nuova regola vale per gli accertamenti sugli anni passati?

Secondo quanto riportato dai commenti e da una massima pubblica (il testo ufficiale dell'ordinanza non è stato reperito), la Corte di cassazione ha escluso che l'art. 23 abbia natura di interpretazione autentica (Cass. ord. n. 26234/2026): non si applicherebbe ai periodi d'imposta anteriori al 12 agosto 2026, anche se il giudizio è ancora pendente, e resta la presunzione più ampia. Il criterio pratico (data di notifica dell'accertamento o periodo d'imposta) resta aperto.

Come sono tassati gli utili presunti in capo al socio?

Come dividendi: art. 47 TUIR per la persona fisica che non detiene la partecipazione in regime d'impresa, art. 59 per la partecipazione detenuta in regime d'impresa da soggetti IRPEF, art. 89 per la società di capitali. Per la persona fisica non imprenditore, secondo la Relazione illustrativa come riportata in commenti, si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 26% dell'art. 27 DPR 600/1973.

Il socio risponde della ritenuta non versata dalla società?

Sì. Secondo i commenti, il socio persona fisica non è destinatario di un accertamento sul proprio reddito di partecipazione: risponde in solido delle ritenute non operate dalla società e deve ricevere la notifica autonoma dell'atto. Quando la società, come sostituto d'imposta, è iscritta a ruolo per redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i versamenti, il socio sostituito è coobbligato in solido (art. 35 DPR 602/1973). Dal 2027 la regola è nell'art. 116 del D.Lgs. 33/2025.

Come si vince la presunzione?

Con la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, che non sono stati realizzati o che se ne è appropriato un altro soggetto; è stata ritenuta rilevante anche la prova che i ricavi occulti sono serviti a pagare debiti della società verso terzi. Secondo una massima pubblica dell'ordinanza n. 26237/2026, non rileva che gli accrediti non siano transitati sul conto personale dei

soci. Prima ancora si verificano i presupposti: ristretta base, tipo di ripresa, qualità degli elementi.

Basta dimostrare di non aver mai gestito la società?

Non sempre. Una parte della giurisprudenza ammette la prova dell'assoluta estraneità del socio alla gestione, che deve essere «precisa e rigorosa» (Cass. ord. n. 2464/2025); un'altra richiede la prova che i maggiori ricavi non sono stati realizzati o non sono stati distribuiti (Cass. n. 21158/2024). La prova dell'estraneità è indicata anche in una massima pubblica dell'ordinanza n. 26237/2026; il contrasto resta aperto. L'estraneità va documentata con deleghe, verbali e altri atti.

Se il socio è una società, cosa succede?

La società partecipata riceve l'accertamento per il maggior reddito e la socia un accertamento sul dividendo che avrebbe dovuto dichiarare, imponibile secondo l'art. 89 TUIR. Il richiamo all'art. 89 esclude che la regola valga solo per i soci persone fisiche. In commenti si è rilevato che una società intermedia nella catena partecipativa non neutralizza la presunzione. La presunzione richiede gli stessi presupposti previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 148/2026.

Cosa cambia dal 1º gennaio 2027?

La presunzione passa all'art. 256-bis del testo unico adempimenti e accertamento (D.Lgs. 141/2026), con rinvio agli artt. 49, 70 e 98 del nuovo TUIR. La ritenuta sui dividendi passa all'art. 55 e la solidarietà del socio all'art. 116 del testo unico versamenti e riscossione (D.Lgs. 33/2025).

Fonti normative

Normativa

- Art. 23 D.Lgs. 7 agosto 2026, n. 148 – Normattiva
- Art. 17 L. 9 agosto 2023, n. 111 (legge delega) – Normattiva

- Gazzetta Ufficiale, supplemento ordinario dell'11 agosto 2026 (D.Lgs. 148/2026)
- Atto del Governo n. 430 (schema trasmesso alle Camere) – Camera dei deputati
- Art. 256-bis D.Lgs. 5 agosto 2026, n. 141, dal 1° gennaio 2027 – Normattiva
- Art. 368 D.Lgs. 5 agosto 2026, n. 141 (decorrenza) – Normattiva
- Art. 43 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Normattiva
- Art. 27 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Normattiva
- Art. 35 DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Normattiva
- Art. 55 D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, dal 1° gennaio 2027 – Normattiva
- Art. 116 D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33, dal 1° gennaio 2027 – Normattiva
- Art. 243 D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33 (decorrenza) – Normattiva

Giurisprudenza

- Cass. ord. n. 2464/2025 – testo
- Cass. n. 28795/2021, n. 13532/2023, n. 19272/2024, n. 21158/2024, n. 1646/2026, n. 13917/2026, n. 26234/2026, n. 26237/2026, n. 26249/2026, n. 26473/2024 (principi come riportati nelle fonti citate nel testo)

Guide correlate

- Holding che non distribuisce dividendi: rischio di abuso del diritto
- Contributi INPS dei soci di srl nella Gestione commercianti: utili non distribuiti e orientamento della Cassazione del 2026

Contatti

Per l'esame di un caso specifico è disponibile la pagina contatti.

Aggiornato a novembre 2026.

Domande frequenti dedicate

Utili extracontabili e ristretta base: domande frequenti

Altre guide

Tutte le guide operative

Domande frequenti

Pietro Cumpostu, Dottore Commercialista, Partner — Fidinam & Associati Multidisciplinare S.t.A. s.r.l.